

## 注册会计师行业自律监管与政府监管的博弈分析

文/杨昌红 张海凤

### 一、政府监管与行业自律的关系

注册会计师行业是一种自由职业，以其特有的技术权威和高尚的职业道德服务于社会，其成果具有公共产品的特性，如审计报告是供整个社会使用的，注册会计师的审计报告对于社会公众的投资决策或其他决策具有重要影响。生产出高质量的、为社会公众所认可的产品，是注册会计师行业生存和发展的基础所在，所以对注册会计师职业的管理和监督属于一种公共事务管理。该职业的公共性首先需要注册会计师协会、审计准则委员会等机构，负责审计准则、职业道德、质量控制标准等的制定和注册会计师行业的自律监管。其次，注册会计师行业的发展，需要政府的适度干预。在现代经济社会，实际上不存在纯粹的市场经济，因为存在着市场缺陷的现象，仅仅依靠自由市场机制达不到资源最优配置的目标，所以作为社会公众利益代表的政府，在不同程度上对市场运行进行干预。

政府对注册会计师行业进行监管时，需要协会参与注册会计师职业管理，以减少信息不对称和提高行政效率，因为政府作为社会公众的当然代表仅靠自上而下的控制难以实现公共事务的有效管理，需要与协会之间建立合作、伙伴关系，二者共同分享注册会计师的公共事务管理权。协会和政府是不同的利益主体，作为分享公共事务管理权的参与者，谁都能更多地占有公共事务管理权，为此双方必然进行权力博弈。

行业自律和政府监管的最终目的虽然存在差异，但都有提高审计质量的客观效果，也都是注册会计师行业综合治理体系的重要组成部分。因此，行业自律与政府监管并不是非此即彼，水火不容，而是谁主谁次以及具体权能如何划分的关系。理性的管理模式应该是实现两者的相互结合、互为补充，在行业管理中形成良性的博弈关系。

### 二、政府监管与行业自律的博弈要素分析

注册会计师行业监管模式的选择，实际是政府与注协相互博弈的结果，是一个动态的博弈过程。这种博弈活动主要体现以下要素特征：

1、博弈的当事人——政府和注册会计师协会。注册会计师协会作为注册会计师行业的自律性组织代表整个注册会计师行业，有组织地与政府有关部门进行广泛沟通和交涉，在协调注册会计师行业自身利益与社会公众利益上扮演了重要角色。政府可以看作社会公众利益的代言人，在注册会计师行业管理中扮演着重要的监管角色。监管者依据法律法规以及在法律法规的框架原则下自行制定的规章监督注册会计师行业的活动，并通过执法活动强制行为符合“规范”。注册会计师协会代表会计师事务所和注册会计师作为“有理性的经济人”依据利润最大化原则和监管者讨价还价。这是一个监管双方行为互相作用和理性决策的过程。这种过程往往不是一次性完结，而是双方在各自的策略集中选择策略不断进行的博弈。一般地讲，注协的策略集是无限的，几乎可以在无限的范围内选择策略，即“法无禁止尽可行”（只要法律没有禁止就可以做）；监管者的策略集是有限的一一“法无规定不可为”（只能在法律法规的限度内选择）。

2、博弈中的收益——注协和政府监管者的效用函数。注协和政府监管者作为博弈的当事人，各自为了自身的利益行动。注协作为行业自律组织，维护本行业共同利益是其理性的效用函数。当然，注册会计师行业作为特殊行业，不同于一般以盈利为唯一目的的企业，社会之所以需要注册会计师行业的存在，是因为社会经济活动的公信需要，是维护交易公允性的需要，因此，其所提供的产品是“公共产品”，其质量好坏本身代表着公众利益，可以说行业利益是通过维护公众利益而得以实现的。同样，政府监管者的效用函数也需要做些分析才能明确。作为抽象的监管者，它往往关心的是政策目标 and 责任目标，从根本上说，这种政策目标 and 责任目标是维护社会公众利益，实现社会利益的公平分配。但在实际上，作为政府公务人员关心的是升迁、薪金和福利。政策目标 and 责任目标只有和公务人员真正关心的问题“挂钩”，才能产生正的激励作用。但是，按我国目前的人事管理惯例，往往政策目标 and 责任目标并不与公务人员的利益挂钩，政策目标 and 责任目标不过是按部就班地去“例行公事”的事。这样，公务人员真正关心的倒是规避负激励，不出问题，不犯错误。他们的效用函数是规避负激励的度量。当然，监管者并非纯属追求个体目标利益的个人，他们的位置是通过任命过程而获得的，他们在工作中需要考虑“政治”因素和社会功能。但是，这并不妨碍监管者考虑自己的利益，而且把政治因素和工作的社会功能作为考虑影响自己利益的重要方面。

所以，一个健康的管制制度，如果可以应付多种不同的形势变化，则更为可取。合适的管制构架是在市场自我管制和政府介入的程度之间进行取舍。这种管理模式不断的调整和完善过程，

实际上是政府监管者和注册会计师协会之间的一个长期的动态博弈过程（作者单位：石家庄经济学院）

#### 相关链接

企业集团财务管理理论框架探析  
经济成本与经济利润是财务决策的重要依据  
会计核算中使用谨慎性原则应注意的问题  
浅议应收账款管理  
浅析审计环境证据的构成  
浅析现代企业财务预警系统  
论注册会计师审计合谋与制度建设  
论谨慎性原则在会计账务处理中的具体运用  
注册会计师行业自律监管与政府监管的博弈分析  
合并财务报表中内部存货交易的抵销方法探讨

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心